



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.720470/2011-35
Recurso nº 917.831 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3403-01.623 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de maio de 2012
Matéria CPMF
Recorrentes NOVA AMÉRICA FOMENTO MERCANTIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 04/01/2006 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA. ART. 173, I DO CTN.

O lançamento por homologação, para atrair a regulação da decadência estatuída no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, exige a antecipação do pagamento ou, ao menos, existência de declaração dotado do efeito de confissão de dívida, de maneira que, se ausentes, a contagem do prazo decadencial passa à regra geral do art. 173, I do mesmo diploma, cujo termo inicial é o primeiro dia exercício seguinte àquele em que poderia ter se efetuado o lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

Período de apuração: 04/01/2006 a 31/12/2007

CPMF. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONTRIBUINTE. RECOLHIMENTO.
RESPONSABILIDADE SUPLETIVA.

Por expressa disposição do art. 5º, § 3º da Lei nº 9.311/96, em caso de falta de retenção da CPMF, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento, disposição esta que reflete o regramento do art. 128 do Código Tributário Nacional.

CPMF. LANÇAMENTO. INCONSISTÊNCIAS. DEMONSTRAÇÃO.

As alegações de inconsistências no lançamento, para que admitidas, devem vir acompanhadas de elementos de provas que demonstrem cabalmente a existência de indigitados defeitos e que influam na apuração do valor exigido, não servindo para tal objetivo simples conjecturas ou mesmo documentos que não apontam claramente o vício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 04/01/2006 a 31/12/2007

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, dar provimento para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e negar provimento ao recurso de ofício. Vencida a Conselheira Maria Inês Murgel, que votou por excluir também a multa de ofício; 2) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Vencido nesta parte o Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz. O Conselheiro Domingos de Sá Filho votou pelas conclusões. A Conselheira Maria Inês Murgel participou do julgamento em substituição à Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel, que se declarou impedida de votar. Sustentou pela recorrente, na sessão do mês abril de 2012, a Dra. Isabella Bariani Tralli. OAB/SP nº 198.772.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Marcos Tranchesí Ortiz e Maria Inês Murgel.

Relatório

Trata-se, na espécie, de auto de infração de CPMF para exigência de valores não recolhidos nos anos-calendário 2006 e 2007.

Narra a autoridade fiscal, em riqueza de detalhes, que a ação teve por mote a verificação do cumprimento das obrigações tributárias referentes à CPMF e IRPJ, descrevendo minuciosamente a ação fiscal, as operações realizadas pelo contribuinte, a situação fiscal e as infrações verificadas, valendo destacar os seguintes pontos: que o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação necessária à realização dos trabalhos; que, em reposta, informou que aderira a parcelamento especial e requereu a suspensão do procedimento; que, reintimado, solicitou novo prazo para sua apresentação e, após, informou que os livros e documentos exigidos foram alvo de roubo; que se negou a apresentar os extratos bancários invocando o direito à inviolabilidade de dados; que, após reiteradas intimações, apresentou os extratos bancários de diversas contas; que, a partir dos arquivos digitais, novos livros foram

confeccionados; que do confronto entre a escrituração e os extratos bancários verificou-se a incompatibilidade entre os valores registrados; que os Bancos Bradesco e Itaú foram intimados a justificar a falta de retenção e recolhimento de CPMF devidos pelo fiscalizado e, em resposta, indicaram a existência de provimento judicial no MS 1999.61.00.030438-1; que aludidas instituições encaminharam demonstrativos de apuração da CPMF não retida; que o trânsito em julgado do *mandamus*, desfavorável ao contribuinte, se deu em 29/10/2001; que foram confeccionados demonstrativos de apuração do crédito tributário, conforme anexos; que a ação do contribuinte de prestar informações falsas à autoridade fiscal caracterizaria sonegação fiscal e, como tal, implicaria na incidência da multa qualificada.

Em impugnação o contribuinte argumentou a inexistência de falsa declaração a configurar o dolo, pelo que, indevida seria a aplicação da multa qualificada; que houve decadência do direito à constituição do crédito para os meses de janeiro a março/2006, tendo em conta a data da ciência e as disposições do art. 150, § 4º do CTN; que houve erro na identificação do sujeito passivo, pois a sujeição passiva deveria recair sobre a instituição financeira, que deixou de reter o tributo quando já não havia medida judicial que o determinasse; que toda a sistemática de recolhimento da CPMF é voltada a este tipo de estabelecimento, não havendo possibilidade de seu recolhimento pelo próprio contribuinte; que a exigência fiscal não é líquida e certa, apontando exemplificativamente, supostas inconsistências dos demonstrativos de apuração colacionados pela fiscalização; que houve tributação de operações sujeitas a alíquota zero; e, que não seria possível a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício.

A DRJ Campinas/SP julgou o lançamento procedente em parte, descaracterizando a qualificação da multa, mediante acórdão assim redigido:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que não há recolhimento, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento de ofício poderia haver sido realizado.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA.

Constatada a falta de retenção/recolhimento da contribuição, correta a formalização da exigência, com os acréscimos legais, contra o sujeito passivo na sua qualidade de responsável supletivo pela obrigação.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZADO.

A qualificação da multa de ofício exige a demonstração de que o procedimento adotado pelo sujeito passivo tinha a natureza fraudulenta, sem o que a apuração de falta de recolhimento não caracteriza a fraude, não justificando a aplicação da multa de ofício com alíquota majorada.

Impugnação procedente em parte.”

Da parcela exonerada pela decisão de primeiro grau administrativo houve encaminhamento para reexame necessário.

Em recurso voluntário o contribuinte sustentou a imprestabilidade da autuação por ausência de liquidez e certeza da exigência fiscal; decadência do lançamento com fulcro no art. 150, § 4º do CTN; erro na identificação do sujeito passivo; e, impossibilidade da incidência da selic sobre multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Nesta assentada será submetido à apreciação o reexame necessário da parcela exonerada pela decisão recorrida, referente à desqualificação da multa de ofício aplicada, bem assim, o recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

1. Do recurso de ofício

O recurso de ofício alcança o limite mínimo fixado pela Portaria MF nº 03/2008, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Nesta toada, revendo os argumentos expendidos pela decisão recorrida no desiderato de exonerar parcela da multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao patamar ordinário (setenta e cinco por cento), concluí que não merece qualquer reparo, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Destarte, a alegação de falsa declaração atribuída à resposta encaminhada pelo contribuinte atinente à existência de decisão judicial a respeito da CPMF não é procedente, porquanto, de fato, à época dos fatos geradores ora exigidos não existia qualquer demanda judicial que amparasse a falta de recolhimento verificada, de maneira que, ao revés de falsa, era verdadeira a afirmação feita.

Tocante à falta de recolhimento do tributo exigido no período, não houve a adoção, por parte do contribuinte, de qualquer artifício visando a sua evasão, consistindo a situação em mera situação de inadimplemento.

A falta de pagamento da exação se coaduna com a própria argumentação deduzida nas peças impugnatórias, consoante as quais, no entender do contribuinte, os responsáveis pelo recolhimento do tributo seriam as instituições financeiras que deixaram de efetuar a retenção devida quando não mais existente qualquer determinação judicial neste sentido.

Portanto, a desqualificação da multa de ofício é medida acertada, razão pela qual voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

2. Do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Preambularmente, examino a sustentada ilegitimidade do sujeito passivo.

Rezam os arts. 121 e 128 do Código Tributário Nacional:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Já o art. 5º da Lei nº 9.311/96 trata do instituto da responsabilidade tributária no âmbito da CPMF da seguinte forma:

“Art. 5º É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:

I - às instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos de que tratam os incisos I, II e III do art. 2º ;

II - às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2º ;

III - àqueles que intermediarem operações a que se refere o inciso VI do art. 2º .

§ 1º A instituição financeira reservará, no saldo das contas referidas no inciso I do art. 2º , valor correspondente à aplicação da alíquota de que trata o art. 7º sobre o saldo daquelas contas, exclusivamente para os efeitos de retiradas ou saques, em operações sujeitas à contribuição, durante o período de sua incidência.

§ 2º Alternativamente ao disposto no parágrafo anterior, a instituição financeira poderá assumir a responsabilidade pelo pagamento da contribuição na hipótese de eventual insuficiência de recursos nas contas.

§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.”

Pela leitura conjunta dos dispositivos em epígrafe conclui-se que as instituições financeiras são responsáveis pela retenção e repasse à Fazenda Nacional da exação

devida pelo contribuinte que, por seu turno, permanece responsável, em caráter supletivo, pelo pagamento do tributo porventura não realizado.

O art. 5º da Lei nº 9.311/96 está em perfeita sintonia com o art. 128 do Código Tributário Nacional.

Na lição de Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior¹, ao referenciar aludido dispositivo (art. 128 do CTN):

“(…), a lei, ao designar terceiro como responsável tributário, pode excluir a responsabilidade tributária do contribuinte, através da figura da substituição tributária, ou atribuí-la ao mesmo contribuinte em caráter supletivo do cumprimento da obrigação tributária, caso de responsabilidade tributária propriamente dita.”

Mais adiante referido autor faz alusão aos ensinamentos de Ricardo Lobo Torres²:

“a) o substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste; b) os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), que ficam junto ao contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo” (destaques no original)

No caso vertente, o lançamento recaiu sobre o contribuinte em função de o mesmo ser beneficiário de medida judicial que afastava a incidência do tributo em comento sobre suas movimentações financeiras, o que impediu as casas bancárias de realizarem as retenções devidas.

O fato de ter havido o trânsito em julgado da ação em 29/10/2001 e, desde então, inoportunizar a retenção cabível da contribuição, mormente para os anos-calendário 2006 e 2007, objeto do lançamento, não tem o condão de transferir a sujeição passiva para as instituições financeiras, como pretende o recorrente.

Destarte, a uma, porque a responsabilidade pelo pagamento permanece em relação ao contribuinte, como deixa claro o art. 5º, § 3º da Lei nº 9.311/96, não sendo caso de substituição tributária, onde o substituído passa a não ter relação jurídica qualquer com o ente tributante; a duas, porque não há prova nos autos que os bancos tenham tomado ciência da cassação das decisões proferidas no Mandado de Segurança 1999.61.00.030438-1, pelo que não há como lhes imputar esta responsabilidade; a três, porque o preceptivo alhures referido não exige qualquer condição para seu implemento, isto é, não há qualquer determinação na lei que impute um suposto “benefício de ordem” entre contribuinte e responsável a impor que aquele só deva ser cobrado se, antes, o for este último – dito de outra forma – a lei estabelece como única exigência para imposição da responsabilidade supletiva a falta de recolhimento.

Neste ponto, oportuno o escólio de Sacha Calmon Navarro Coelho³ acerca da natureza do “responsável” pelo dever de reter tributo alheio:

¹ Manual de direito financeiro & direito tributário. 16ª edição atualizada com as alterações no CTN e as Emendas Constitucionais 32 e 33 de 2001, e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pág. 497.

² Op. cit. pág. 509.

³ Curso de direito tributário brasileiro: (comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 2001. págs. 613/614. 24/08/2001

“Quanto aos ‘retentores de tributos’ (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa.

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O responsável pelo pagamento da dívida tributária é sempre partícipe de uma relação jurídica de débito, primária ou secundária.

- *Porque praticou o fato gerador (sujeito passivo por fato gerador próprio).*
- *Porque, embora não tenha praticado o fato gerador, o dever de pagar migra ex lege do praticante do fato gerador para ele (sujeito passivo por transferência do dever de pagar) – o sucessor inter vivos ou causa mortis, v.g.*
- *Porque, embora não tenha praticado o fato gerador, deve pagar o tributo por força de lei (sujeito passivo por substituição daquele que deveria ser o contribuinte).*

RETENÇÃO DA FONTE

O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar, se não reter). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados, em razão de relações extratributárias.

No mesmo sentido Marco Aurélio Grecco:

‘... o substituto é agente de percepção do Estado. Não é agente de retenção, porque não tem acesso a um patrimônio ... do qual deve reter uma parte.

(...)

Há uma relação de direito público bem definida entre estado e substituto.’

Algumas consequências podem ser extratadas.

- *Só ao retentor pode ser imputado o delito de apropriação indébita. Os responsáveis só podem ser inadimplentes, nada mais.*
- *O dever de retentor é de fazer (facere) – fazer a retenção e fazer a entrega do tributo retido. O dos responsáveis é de dar (dare).*

- *O retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral. O responsável, seja qual for a modalidade, pode impugnar a exigência.(...)”*

Ou seja, o responsável pela retenção do tributo, por determinação legal, é verdadeiro *longa manus* do Estado, mero facilitador ou intermediário da atividade de arrecadação, de modo que o descumprimento da sua atribuição não enseja a responsabilidade pelo pagamento do tributo que deveria ser retido, mas sim abre espaço à sanção pela inobservância de um dever legal.

A meu sentir, a referência à responsabilidade supletiva, constante do art. 5º, § 3º da Lei nº 9.311/96 tem por mote acentuar, na esteira da redação do art. 128 do CTN, que a falta de retenção não ilide a obrigação do contribuinte pelo imposto devido, afastando-o da figura do substituído tributário, também albergado neste último dispositivo, que, como o próprio nome indica, deixa de figurar na relação jurídica tributária e cede lugar ao substituto tributário, que passa a responder por débito próprio.

Em síntese, na falta de retenção do tributo, como no caso destes autos, a obrigação pelo crédito tributário permanece na titularidade do contribuinte.

De outra banda, não se nega que o contribuinte tenha se beneficiado do erro cometido por outrem, pois, verificando que não havia razão legal ou judicial para a falta de retenção, quedou-se silente, no intuito de se subtrair ao cumprimento da obrigação tributária, mediante o transcurso do lapso decadencial, não servindo como escudo a sustentação no sentido que não havia como efetuar o recolhimento por falta de orientação normativa.

Não estou aqui afirmando que cabia ao contribuinte, ora recorrente, a obrigação por tal medida, qual seja, a comunicação do trânsito em julgado da decisão judicial que lhe foi desfavorável, no entanto, ressalto que a boa-fé objetiva que deve imperar nas relações jurídicas de natureza tributária não foi observada no episódio.

Também não procede a alegação que a União tenha ficado inerte ante à situação, pois tão logo tomou conhecimento da falta de recolhimento providenciou a constituição do crédito tributário pertinente, procedimento este com pleno amparo nas disposições legais de regência.

Por estas razões, não vislumbro qualquer erro na identificação do sujeito passivo que possa contaminar de nulidade o lançamento fustigado.

Respeitante à preliminar de mérito arguida, a decadência do direito da Fazenda Nacional à constituição do crédito tributário em testilha, examino-a na sequência.

O acórdão vergastado não vislumbrou indigitada decadência por entender que, no caso vertente, não se aplicariam as disposições do art. 150, § 4º do CTN, por ausência de antecipação do pagamento, mas sim, o art. 173, I do mesmo diploma, motivo pelo qual, tendo a ciência da autuação se verificado em 29/03/2011, não teria havido extrapolação do prazo decadencial.

O recorrente, por seu turno, defende a aplicação do art. 150, § 4º porque, nada obstante a inexistência de recolhimento, o que é inconteste, teria havido “declaração

prévia do débito da CPMF pelas instituições financeiras”, declaração esta que deflagraria o mesmo efeito do pagamento, para fins de aplicação da regra em comento.

O raciocínio estampado pelo contribuinte, ora recorrente, não é de todo infundado, porquanto este colegiado administrativo tem entendido que a declaração firmada pelo sujeito passivo possui o condão de dispensar a constituição do crédito tributário, afastar a imposição da multa de ofício e firmar a contagem da decadência pelo referido art. 150, § 4º; todavia, não é qualquer declaração que irrompe tais consequências, mas exclusivamente aquelas que possuem a eficácia de confissão de dívida.

Nos termos do art. 5º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.124/84, “*o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito*”.

Como se extrai do texto coligido, não é toda a declaração entregue à RFB que atende a estes requisitos, existindo aquelas que possuem mero caráter informativo e, como tal, não comunicam a existência de crédito tributário algum e muito menos consubstancia termo de confissão de dívida.

Para a situação retratada nestes autos é de se concluir que a pretensa declaração entregue pelas instituições bancárias não poderia, em hipótese alguma, ostentar a natureza pretendida pelo recorrente, primeiro, porque os bancos não prestaram declaração à RFB, mas sim, em atendimento à fiscalização, já durante o procedimento fiscal, informaram apenas os dados requeridos para viabilização do lançamento; segundo, porque se cuidam de meros demonstrativos de apuração elaborados pelas instituições financeiras; e, terceiro, porque não seria possível haver declaração da existência de crédito tributário, justamente em função do provimento judicial que impedia seu nascimento.

Outrossim, o termo de constatação lavrado pela autoridade fiscal relata que a contabilidade do contribuinte não indicava qualquer valor, relativo à contribuição em tela, como obrigação a pagar.

Logo, inexistindo declaração e tampouco recolhimento, tenho que o termo inicial do lapso decadencial não é a data da ocorrência do fato gerador, como prevê o art. 150, § 4º do CTN, haja vista que, para sua aplicação, há necessidade da “antecipação” do pagamento, não bastando o simples procedimento de apuração desacompanhado da liquidação dos valores devidos, como entendem alguns.

A homologação do lançamento realizada pela autoridade administrativa é instituto que alberga tanto a apuração realizada pelo contribuinte, nos moldes determinados em lei, como também, o recolhimento dos valores levantados, o que, se inócurre afasta-se aquela figura e, em seu lugar, surge o lançamento de ofício, cuidando-se, portanto, de realidades distintas e mutuamente excludentes.

Por estes fundamentos, afastada a incidência do art. 150, impõe-se a regra geral de contagem decadencial, o art. 173, I, ambos do Código Tributário Nacional, pelo que, não há qualquer fato jurídico tributário constante da autuação que tenha sido colhido pela decadência.

Vencidas as questões antecedentes, adentro o mérito da discussão.

Tocante às inconsistências aventadas pelo recorrente, constatei que são verbações da impugnação e, neste sentido, já foram examinadas pela decisão atacada, além de não ter vislumbrado qualquer fato novo que levasse à modificação das conclusões lá espelhadas.

Com efeito, diversamente do que afirma o recorrente, verifiquei que todos os débitos de CPMF por ele arrolados como inexistentes nos extratos das contas-correntes nºs 61.660-5 e 64.420-0, ambas do Banco Bradesco, constam, sim, do anexo IV do Termo de Verificação Fiscal, na planilha denominada “Relação de valores de CPMF não recolhidos, na condição *sub judice*”, apresentada pela própria instituição financeira.

Quanto à inclusão no lançamento de valores sujeitos à alíquota zero, referentes às transferências entre contas de mesma titularidade, observei que todos os valores foram expressamente excluídos da apuração, como atesta o anexo II do Termo de Verificação Fiscal.

Acentuo, ainda, que tais operações já foram desconsideradas pelas próprias instituições financeiras quando da elaboração das planilhas entregues à fiscalização, ao passo que os valores indicados, a título de movimentação financeira e CPMF, somente contempla as operações que deveriam sofrer a incidência da exação.

Em meu entendimento, o recorrente se limitou a asseverar que certas quantias não deveriam compor a base de cálculo da contribuição, contudo, não demonstrou claramente que efetivamente a compuseram, como afirma.

Quanto à alegação de tributação de valores destinados a depósitos para investimento, em conta específica para tal desiderato, tanto o recurso como o acórdão combatido, são unânimes em reconhecer que a base legal para tal redução de alíquota é o art. 8º, VII da Lei nº 9.311/96, que exhibe a seguinte redação:

“Art. 8º A alíquota fica reduzida a zero:

(...)

*VII - nos lançamentos a débito em conta corrente de depósito para investimento, **aberta e utilizada exclusivamente** para realização de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, de qualquer natureza, inclusive em contas de depósito de poupança. (Incluído pela Lei nº 10.892, de 2004)”*
(destaquei)

Pois bem, o recorrente aduz que valores destinados à aplicação, debitados em sua conta-corrente nº 61.660-5, no Banco Bradesco, foram objeto de tributação pela alíquota integral, o que se mostraria indevido, uma vez que transferidos para uma conta de investimento aberta exclusivamente para tal fim. Todavia, além de não demonstrar que tais valores efetivamente formaram a base de cálculo da contribuição indicada pelas instituições financeiras, também não logrou provar que havia uma conta investimento de sua titularidade, sendo muito pouco, como prova do alegado, a assertiva que o singelo histórico “transf. Automática CCDI” seria suficiente para demonstrá-la, mormente quando desacompanhada de qualquer esclarecimento do banco responsável pela movimentação.

Em vista disso, dessumo que não há no lançamento qualquer inconsistência que o torne ilíquido ou incerto, como prega o recorrente.

Quanto à inaplicabilidade da multa de ofício, sustenta que, a teor do art. 63 da Lei nº 9.430/96 e da sistemática de retenção e recolhimento previsto na Lei nº 9.311/96, que

atribui toda a responsabilidade aos bancos, se alguém deve sofrer o ônus pela falta de recolhimento devem ser estes e não o recorrente, porque não teria concorrido para a falta de retenção e recolhimento do tributo ora exigido.

Em que pese a inteligência desenvolvida pela defesa, o concurso para a falta de retenção e recolhimento da CPMF é decorrência natural da demanda judicial patrocinada, ainda que se configure em exercício de direito constitucionalmente garantido à jurisdição, tendo em conta que, sem o provimento judicial conquistado, infalivelmente as instituições financeiras realizariam os débitos devidos.

A demora ou mesmo o desconhecimento da cassação das decisões que abrigavam o recorrente, como já afirmado alhures, não tem como efeito a alteração da sujeição passiva, como pretendido.

Contribuinte da exação, nos termos da Lei nº 9.311/96, são as pessoas elencadas no seu art. 4º, que realizam as operações definidas no art. 2º como hipótese de incidência, constituindo a instituição financeira como simples responsável pela retenção e recolhimento, não sendo outra a razão que a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento não é excluída, permanecendo de forma supletiva.

O art. 63 da Lei nº 9.430/96, citado, interrompe a incidência da multa de mora, e logicamente da multa de ofício, durante os 30 (trinta) dias seguintes à publicação da decisão que considerou devido o tributo.

Ora, ao tomar conhecimento da decisão que lhe foi desfavorável, cabia ao recorrente, como todo contribuinte diligente, procurar uma unidade da RFB e inteirar-se sobre o procedimento para quitação ou parcelamento do débito existente, a fim de elidir a cobrança de tal penalidade.

É certo que o contribuinte pode simplesmente aguardar a cobrança do débito, pois compete ao ente tributante a exigência do crédito tributário enquanto não extinto seu direito, contudo, ao assim agir o devedor arcará com todas as consequências advindas da inadimplência, inclusive o acréscimo dos consectários legais.

Por derradeiro, no que toca à não incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, valho-me, nesta parte, do entendimento externado pelo Cons. Antônio Zomer, no acórdão nº 202-16.397, de 14 de junho de 2005, cujo excerto reproduzo e adoto como fundamento da presente decisão:

“A questão da cobrança de juros sobre a multa proporcional, lançada conjuntamente com o tributo ou contribuição foi objeto de estudo por parte da Secretaria da Receita Federal, que exarou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, em que se concluiu o seguinte:

“3. (...) Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, desde que estejam associadas a:

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95”.

A conclusão acima foi extraída da interpretação dada ao art. 61 e § 3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98, que deu origem à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Esses dispositivos têm a seguinte redação:

Lei nº 9.430/96:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....” (g.n.)

Lei nº 10.522/2002 (MP nº 1621-31/98):

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (g.n.)

Não me parece que a palavra “débitos” utilizada pelo caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 está a contemplar o principal e a multa de ofício. Com efeito, se assim fosse, esse dispositivo estaria a amparar a cobrança da multa de mora sobre a multa de ofício, pois que, taxativamente, prega que “Os débitos para com a União, [...] serão acrescidos de multa de mora.”

Assim, não vejo como o § 3º do referido artigo possa embasar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, porque não é dado à autoridade administrativa aplicar um dispositivo legal apenas em parte. A se entender que o termo “débitos” encampa o principal e a multa de ofício, não se pode fazer incidir a multa de mora, disposta no caput, sobre o principal e os juros de mora, tratados no § 3º sobre o principal e a multa de ofício.

Como ensina o mestre Gilberto Ulhôa Canto, em trecho já transcrito neste voto, um erro grave que se comete com lastimável frequência no trato das questões tributárias é buscar na Lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. Esta é a situação do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, que buscou dar ao caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 uma abrangência que ele não tem.

Por outro lado, o art. 29 da MP nº 1621-31/98, embora utilize a expressão “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições”, que abarca o principal e a multa de ofício, restringe a sua aplicação ao acrescentar: “constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994”.

De fato, esta restrição à aplicabilidade desse dispositivo é extraída do próprio Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, conforme consta do seu item 3, b, quanto assevera:

“Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94.”

Como se vê, o caput do art. 29 da MP nº 1.621-31/98 não prescreveu a incidência dos juros de mora, pela Taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Esta abrangência tampouco pode ser encontrada no parágrafo 1º do referido dispositivo legal, que apenas regula a constituição dos créditos tributários tratados no caput a partir de 01/01/1997, ou seja, trata do lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Reforça este entendimento a expressão “constituídos ou não” inserida no caput do art. 29, quando determina a conversão de UFIR para Real.

De igual forma, os demais parágrafos do art. 29 não trataram dos fatos geradores posteriores a 01/01/1997, até porque, como esclarece o Manual de Redação da Presidência da República (2ª edição, revista e atualizada. Brasília, 2002):

“Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, “(...) parágrafo sempre foi,

numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal”.⁴

Assim, o art. 30 da Lei nº 10.522/2002 (originada da MP nº 1.621), ao determinar a incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic sobre os débitos de qualquer natureza tratados no art. 29 da mesma lei, não pode alcançar as multas de ofício proporcionais a tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

O entendimento de que os artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 prescrevem a cobrança de juros de mora, calculados com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram até 31/12/1994 pode ser conferido no Acórdão nº 101-94.931, de 14/04/2005, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, sintetizado na seguinte ementa:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – Compete aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância.

CSLL – ANISTIA – EFEITOS DE PAGAMENTO A MENOR – O pagamento insuficiente, na hipótese de opção pelo pagamento integral, implicará na exigibilidade da parcela não paga com os acréscimos legais incidentes na sua totalidade.

CSLL - ANISTIA. MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA NORMAS TRIBUTÁRIAS. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então vigente sujeitando-se à incidência de juros de mora o recolhimento, fora do prazo legal, de multa por lançamento de ofício referente a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Nos termos do artigo 106, inciso II, “c”, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, sendo devidos os juros de mora previstos pela legislação de regência em razão de sua natureza remuneratória.” (grifei)

Cabe aqui investigar, então, qual o fundamento legal do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, para concluir, no seu item 3, a, que:

“[...] desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97.”

Da leitura dos dispositivos legais que disciplinaram a cobrança dos juros de mora de forma diferente do estatuído no art. 161 do CTN, depreende-se claramente que os legisladores definiram, como base de incidência desse encargo, primeiramente, os “tributos e contribuições”, conforme se pode conferir nas Leis nºs 8.383/1991, art. 59 e 8.981/1995, art. 84.

Posteriormente, a Lei nº 9.430, de 1996, utilizou a expressão “**débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições**” e a MP nº 1.621-31, de 13/01/1998, ampliou a expressão para “**débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União**”.

⁴ MARINHO, Arthur de Sousa. Sentença de 29 de setembro de 1944, in *Revista de direito administrativo*, vol. I, p. 227 (229).

Cf. também PINHEIRO, Hesio Fernandes. *Técnica legislativa*, 1962. p. 100.

Da análise mais acurada do citado parecer, constata-se que ele decorre do pedido de homologação do Parecer nº 01, de 16/02/98, elaborado pela DISIT/SRRF/10ª RF que, a par da expressão utilizada pela Lei nº 9.430/96, assim se manifestou em seu item 4:

“4. Vale acrescentar, ainda, que a Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao tratar de multas e juros, prescreve em seu art. 61:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

4.1 Entendendo-se “débitos decorrentes de tributos e contribuições” como “débitos vinculados a tributos e contribuições”, as multas de ofício estariam sendo consideradas, e não somente os “débitos correspondentes a tributos e contribuições”. Tal entendimento é reforçado pelo art. 43 da mesma Lei, que permite a formalização da exigência de crédito tributário referente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, e autoriza, em seu parágrafo único, a incidência de juros de mora – calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, SELIC, para títulos federais – sobre o crédito, assim constituído, e não pago no respectivo vencimento, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”

Veja-se que o parecerista da DISIT/SRRF/10ª RF não afirmou, taxativamente, que os juros de mora incidem sobre as multas de ofício lançadas sobre fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, apenas levantada a hipótese de que elas “estariam sendo consideradas” no termo “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, se se entendesse esta expressão como “débitos vinculados a tributos e contribuições”.

Tanto é assim, que a ementa desse parecer prescreve a incidência dos juros somente sobre as multas decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, estando redigida nos seguintes termos:

“A partir de 01/01/1997, incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, sobre tributos, contribuições e multas de ofício, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31/08/95 (art. 29 da atual Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98).”

O Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, ao homologar o Parecer da DISIT/SRRF/10ª RF, afirma, em seu item 2:

“2. O referido Parecer conclui, com base no disposto nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13.01.98, no art. 84 da Lei nº 8.981/95 e no art. 13 da Lei nº 9.065/95, que as multas de ofício, associadas a fatos geradores ocorridos até 31.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.08.95, estão sujeitas à incidência de juros de mora, se recolhidas em atraso. Conclui, igualmente, com apoio no art. 61 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, que, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97, incidirão juros moratórios sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições – inclusive, pois, os relativos às multas de ofício - não pagos nos respectivos vencimentos.”

Com a devida vênia, não encontro no Parecer nº 01, de 16/02/98, exarado pela DISIT/SRRF/10ª RF, a conclusão homologada pelo Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de que os juros de mora, calculados com base na Taxa SELIC, incidem sobre as multas de ofício associadas a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Não há dúvida, porém, que aquele Parecer reconhece que esses juros são aplicáveis nos casos de constituição de crédito tributário relativo à multa de ofício ou de mora, ou a juros de mora, de forma isolada ou conjuntamente, nos termos da expressa previsão legal disposta no art. 43 da Lei nº 9.430/96 da seguinte forma:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Entretanto, esta previsão não pode justificar a interpretação ampliada dos demais dispositivos, com o fim de incluir na previsão legal aquilo que a lei não regulou.

Assim, após acurada análise dos dispositivos legais que trataram da incidência de juros de mora sobre os débitos para com a União de maneira diferente do disposto no art. 161 do CTN, concluo pela improcedência da cobrança deste encargo, com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício lançadas sobre tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no art. 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o

*termo **crédito** nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o **crédito**. Se a multa de ofício está contida no termo **crédito**, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?*

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. (...)” (destaques no original)

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Robson José Bayerl